



---

**La auditoría ambiental y la industria amigable con  
el ambiente, meta del desarrollo sostenible en el  
derecho ambiental para Cuba  
por parte de la EFS-CGR.**

---

*Alcides Francisco Antúnez Sánchez*

Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas.  
Universidad de Granma. República de Cuba.  
Correo electrónico: [aantunez@udg.co.cu](mailto:aantunez@udg.co.cu).

**Resumen.**

La auditoría ambiental, como herramienta evaluadora de la gestión ambiental, parte del problema científico concebido en: insuficiencias en la ordenación jurídica de la auditoría ambiental en el sector estatal, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente y el desarrollo sostenible. Tiene como objetivo argumentar los presupuestos teóricos de la auditoría ambiental a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegetica, a fin del perfeccionamiento de su ordenación jurídica.

Los métodos utilizados fueron el teórico-jurídico, el histórico-lógico, el exegetico-jurídico, el de derecho comparado, el de análisis y síntesis. Como resultado principal se formulan los presupuestos teóricos para el futuro perfeccionamiento de la auditoría ambiental en el sector estatal y las otras formas de gestión en el contexto económico social. Su finalidad es lograr el desarrollo sostenible con la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan el equilibrio entre el progreso y la naturaleza.

**Palabras clave:** auditoría ambiental, empresa amigable con el ambiente, desarrollo sostenible.

# La auditoría ambiental y la industria amigable con el ambiente, meta del desarrollo sostenible en el derecho ambiental para Cuba por parte de la EFS-CGR.

## 1.- Íter histórico de la auditoría ambiental.

La preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al convertirse en tema de interés para el empresariado, abarcando tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental. (MEJIA HENRY, A. 2010)<sup>1</sup>

Se aprecia que está vinculada al desarrollo industrial, esencial para la generación de recursos que permitan crear empleos y promover la educación ambiental como bases del bienestar social y la calidad de vida para alcanzar el desarrollo sostenible.

La misma como institución jurídica, se ha desarrollado en diferentes países, a través de una construcción legislativa iniciada desde el Derecho Administrativo hacia el Ambiental, conformando el Derecho Administrativo Ambiental; al ser la auditoría reconocida como una de las herramientas de gestión. (LOZANO CUTANDA, B. 2003)<sup>2</sup> Para ello, el hombre, con el empleo de las tecnologías ha logrado industrializarse y con ello ha traído contaminación ambiental. Deberán evaluarse los efectos de la contaminación, al distinguir la natural de la industrial; acelerada a partir de la Revolución Industrial. (MENDEZ GUTIERREZ DEL VALLE, R. 2009)<sup>3</sup>

Es así, que diversos estudios desde la doctrina contable y la doctrina *ius* ambientalista realizados en Iberoamérica, reconocen a la auditoría ambiental como la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas medio ambientales en las empresas, la misma ejecuta análisis de los riesgos ambientales generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la EIA, (ARISTAZABAL OSSA,

---

<sup>1</sup>*La responsabilidad por daños al ambiente.* Accidentes industriales ocurridos en la planta química de Seveso en 1976, el accidente nuclear de Chernóbil en 1986, el accidente petrolero Exxon Valdez en Alaska en 1989, el accidente del Parque Natural “Doña Ana” de 1998, el desastre mundial con el naufragio del Buque Prestige con vertidos de petróleo en España en el 2003. La contaminación en la Amazonía Ecuatoriana por la Transnacional Chevron Texaco en 2013, como malos ejemplos de la protección ambiental por las industrias al no realizarse la Auditoría Ambiental. El Salvador. pp.1-35

<sup>2</sup>*Manual de Derecho Administrativo Ambiental.* 3era ed. Editora Dykinson. España. pp.29-34. Coincide en los antecedentes del *Ius Ambientus*, reconocido en el *Ius Comune*: normas interdictales como el interdicto de Cloacis-Digesto 43.23.3, permitan al demandante limpiar y hacer reparaciones por daños en el patrimonio producidos en ocasión de daños al entorno..., ...así mismo se previa la represión criminal por daños ocasionados al entorno y se castigaba el que ofendiere las buenas costumbres, el que echara estiércol a alguien o le manchara con lodo, o ensuciara las aguas y contaminara las cañerías y depósitos u otra cosa en perjuicio público. Digesto 47.1.1)... Con posterioridad en la Edad Medieval, por medio de la Partida III, Título XXVIII, la Ley III, determinó como *res nullius*, cosa sin dueño a los animales salvajes. En la edad moderna, se han dictado normas protectoras de los recursos naturales, en especial del recurso maderero. La preocupación ante la magnitud de los problemas relacionados con la salubridad ambiental, los agentes contaminadores industriales, dieron lugar a que se crearan normativas en materia de control ambiental, dictan límites a actividades insalubres de su tutela en Salud Pública.

<sup>3</sup>Son reconocidas a nivel mundial tres Revoluciones Industriales, la primera en la industria metalúrgica y textil, la segunda con el motor de explosión, los explosivos químicos, el desarrollo de la industria del automóvil, la industria siderúrgica y la producción de aparatos eléctricos; la tercera con la biotecnología, la microelectrónica y la informática, desde el 1800 hasta el 2007. Ministerio de Fomento. España.

H. 2006)<sup>4</sup>, esta se practica de forma voluntaria u obligatoria; su ejecución fusiona el objetivo prioritario de la empresa, obtener beneficios económicos unidos a la protección ambiental como valor agregado.

La obra de Lucas Paccioli, con el método conocido de la “partida doble”, evidencia que desde el año 254 a. n. e. se inspeccionaban y comprobaban las cuentas, factor que permitió la evolución paralela de la actividad de la Auditoría como resultado de la práctica de la Contabilidad. (TUA PEREDA, J. 2008)<sup>5</sup>.

En el siglo XX, al incluirse normativas jurídicas por la Administración Pública, se fortalece el trinomio Contabilidad, Auditoría y Derecho, cobra nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos, tipifica la protección del bien jurídico ambiental, con reflejo en la contabilidad directa o indirecta.

Esta institución jurídica, tiene un nexo causal, la exigencia de la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños, la responsabilidad social empresarial vinculada a la economía y a la contabilidad ambiental, como valor agregado en la ética empresarial.

Apreciamos que ella ha evolucionado con el transcurso del tiempo, en relación con el país que la aplique y su desarrollo tecnológico. Su conexión, aparece relacionada a los orígenes del *ius* ambientalismo, como parte de la Agenda Pública Internacional; las EFS señalan al año 1969 como su inicio. (PNUMA-ONU. 1995)<sup>6</sup>.

La misma tiene su origen en los Estados Unidos de América, a finales de los años 70 del siglo XX, apareció para evaluar la salud de las empresas químicas con la finalidad de servir como una herramienta de dirección para la gestión ambiental, ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica Estadual y Federal en la presidencia de Nixon. (LEE, H. 1998)<sup>7</sup>.

Es así, que en la década de los 80 del pasado siglo, se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí. (MURAD ROBLES, P. 2009)<sup>8</sup>. Como respaldo al compromiso de la Comisión Brundtland en 1987, al formular "*un desarrollo sustentable que satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas*".

Su *iter* histórico, a partir de ser reconocida por las EFS-INTOSAI en el año 1995, relacionada a la aplicación voluntaria de la responsabilidad social empresarial. Es por ello, que en esta propia década, se le adicionan nuevos elementos tecnológicos vinculados al

---

<sup>4</sup> *Auditorías Ambientales. Evaluación Ambiental Estratégica.* Génesis de la evaluación de impacto ambiental y la Auditoría ambiental. Contraloría de Colombia. pp.29-66.

<sup>5</sup> *Evolución y situación actual del pensamiento contable.* La inserción de la contabilidad ambiental en la empresa. En Revista Legis de Contabilidad & Auditoría No. 24. Colombia. pp.4-19

<sup>6</sup> *Cumbre Mundial del medio ambiente.* Acerca de la problemática ambiental mundial. Brasil.

<sup>7</sup> *Manual de Auditoría Medioambiental. Higiene y Seguridad.* Política Nacional Ambiental desde 1969, cuerpo legislativo sobre la Evaluación de Impacto Ambiental en Leyes Federales y Estaduales. 2da ed. Editora Mc Graw-Hill. Estados Unidos de América. pp.7-29.

<sup>8</sup> *La Auditoría Ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación.* A solicitud del empresario. Editora Porrúa. México. pp.263-303.

Comercio Internacional, la hacen más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos económicos que la implementan al ser más integradora que la inspección ambiental; las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control han ido de forma simétrica en evolución para poder atender y dar respuestas a las nuevas exigencias de los clientes a partir del siglo XX hasta la actualidad en el mercado de bienes y servicios, donde aparece la empresa amigable con el ambiente.

Su expresión moderna, aparejada a su *íter* histórico y evolución, la consideran como la herramienta evaluadora del SGA, es este el mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa, al identificar los problemas asociados a su trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral, los nuevos desafíos ambientales, propone medidas de prevención y mitigación, complementada con la revisión contable ambiental como otros de sus elementos a evaluarse.

Ella en sí, aparece vinculada con las problemáticas ambientales del siglo XXI, surgida como efectos de la crisis ecológica concebida con: el aumento de las temperaturas, el agujero en la capa de ozono, la desertificación, la acumulación de residuos radiactivos, la extensión de enfermedades como el cáncer, la malaria, la insalubridad del agua dulce, la inseguridad alimentaria, el fenómeno de la contaminación urbana y el agotamiento de los recursos renovables y no renovables, vinculados con los mega problemas ambientales (ARNER GUERRE, A. 2013)<sup>9</sup>

Las EFS, como el sujeto internacional que la regula, la identifica como la herramienta técnica de gestión para realizar la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la efectividad de la organización auditada; la gerencia y los equipos ambientales para proteger el medio ambiente con un mejor control de las prácticas ambientales y la evaluación. (ANTUNEZ SANCHEZ, A.2010)<sup>10</sup>

Las Normas ISO 14001 y 19011 la definen: ...“proceso sistemático, autónomo y documentado para obtener evidencias de la auditoría, evalúa de manera objetiva con el fin de determinar la extensión en que se cumplen los criterios de auditoría.”... Su regulación en el ordenamiento jurídico cubano, aparece cuando se crea la EFS-CGR a través de la Ley de la Contraloría en el año 2009 y esta tipología se reconoce en su Reglamento en el 2010 (AGUILERA MESA, I.1997).<sup>11</sup>

La Unión Europea, América Latina y el Caribe en relación a sus ordenamientos jurídicos, idioma, cultura y realidad económico-social, es capaz de evaluar y sentar las bases de una política medio ambiental dirigida a los empresarios de las formas de gestión estatal y no

---

<sup>9</sup>*Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental.* La necesidad de implementar el SGA para mitigar la contaminación. Regulada en el Libro Blanco y Libro Verde complementado en las Normas EMAS. Unión Europea. Editora Lex S.A. España.pp.123-342

<sup>10</sup>*La Auditoría Ecológica, un instrumento en la gestión ambiental.* Herramienta de gestión para introducir nuevas concepciones como empresa limpia. En Revista de Derecho y Medio Ambiente. España.No.21. p.18

<sup>11</sup>Algunos autores dejan entrever que esta actividad de control se vincula a la construcción de la empresa ecológica, con concepciones desde las ciencias contables, dan paso a la doctrina ius ambientalista, ligada a las herramientas de gestión como nexo en este tránsito. *Proyecto de Programas para la realización de auditorías de gestión ambiental.* pp.45-51

estatal, tiene como fin, ejecutar análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos generados, se aprecia su vínculo con los principios que informan al Derecho Ambiental.

Se considera, su vínculo con los conceptos de Economía y la Contabilidad Ambiental establecidos por el PNUMA (LINARES LLAMAS, P. 2010)<sup>12</sup>, necesarios para ejecutar esta tipología de auditoría por parte de los auditores de las EFS y las Sociedades Mercantiles; relacionada con otras herramientas de gestión, con la gestión social empresarial y con la responsabilidad ambiental, al evolucionar en el siglo XXI.

¿Cómo Actividad de Control, de Servicio Público, de Fomento y de Gestión Económica? La concepción de servicio público, concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutando en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados. Como actividad de control -Administración Policía-, sus destinatarios son: los órganos, organismos, organizaciones y entidades sujetos a las acciones de control que dispone la Ley, obligados a mantener sistemas de control interno conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales. Su finalidad: mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección. Su importancia: comprobar la aplicación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo (GORDILLO, A.2006)<sup>13</sup>.

En la protección ambiental este tipo de control ha mutado, se valora la aplicación de otros mecanismos de control incorporados en el transcurso de estos años, conocidos como técnicas de tutela ambiental, realizadas a través del control interno, la fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. Los de control ambiental, se establecen a través de la auditoría ambiental, la policía ambiental, la supervisión ambiental y otros. (PÉREZ MORENO, A.1993).<sup>14</sup>

Como actividad de gestión económica, aparece en este escenario el tributo ambiental, mecanismo utilizado para obtener un desarrollo limpio -Protocolo de Kioto-, permite lograr que quien contamine pague, vinculado al vertido ambiental (PIGOU, A. 1993).<sup>15</sup> El fomento ambiental, como estímulo para que las empresas sean menos contaminadoras, se aprecia su regulación en Leyes de Fomento y de Tributación.

Conocidos como “impuestos verdes o reformas fiscales verdes” en la doctrina consultada, utilizadas como herramientas de mercado, aplicadas al transporte híbrido o eléctrico, en el reciclaje de botellas plásticas, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento al agua potable y desechos sólidos, para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética- (RÍOS GUAL, J.2007)<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup>*Economía y Medio Ambiente: herramientas de valoración industrial*. Se valora por los ecologistas puros que el medio ambiente no humano, ecosistemas y bienes naturales no deberán ser valorados, toda vez que se le incorporarían juicios de valor humano, no los propios del medio ambiente. Editora Mc Graw-Hill. España. pp.1-29

<sup>13</sup>*Tratado de Derecho Administrativo*. La promoción del bienestar social. 8va ed. Editora Macchi. Argentina. p.12.

<sup>14</sup>*Instrumentos de tutela ambiental*. El régimen tributario ambiental. Editora Trivium S.A. España. pp.8-57.

<sup>15</sup>Pionero de los tributos con *finalidad ambiental*, propuso hace más de cuatro décadas un gravamen por emisión de contaminantes, con la finalidad de alcanzar el nivel óptimo de contaminación mediante la nivelación del tributo al costo marginal externo para cada nivel de producción.

<sup>16</sup>*La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI*. Son tres las fuerzas que por separado y en combinación, impulsan a las compañías a penetrar en un territorio, desconocidos por ejecutivos y administradores:

Para ello, la auditoría, como actividad de control a los bienes públicos ambientales, permite a los empresarios la concreción de la empresa amigable con el ambiente y es la contrapartida a la inspección ambiental, toda vez que es más integral. Ella revisa la implementación dentro de la organización el sistema contable ambiental, a través de procesos y procedimientos por el equipo auditor y la observancia de la legalidad en relación a las normas contables y de auditoría establecidas. Es ejecutada conforme al plan anual que conforma la EFS. (BERNAL FISIL, F.2010) <sup>17</sup>

Su regulación aparece como institución jurídica a partir de ser reconocida en la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las EFS y los Organismos Internacionales, integrándose en las Constituciones y en los derechos internos a través del Código Ambiental, Ley Orgánica Ambiental, Ley de Auditoría Ambiental y Ley de Contraloría; vinculada en su aplicación por normativas jurídicas en materias de Administración Pública Ambiental, Orgánicas de la Administración, Gestión Ambiental, Responsabilidad Ambiental, Control de la Contaminación Ambiental, de Salud, Agua, Vida Silvestre, Parques Nacionales, Corredores Marinos, Agraria y Ordenanzas Municipales, entre otras. Complementada para su aplicación con las normas voluntarias ISO 14 000, 19 000 y la 26 000, las EMAS y las disposiciones de las EFS-INTOSAI.

Se aprecia, que al exigir la responsabilidad, su tramitación se ejecuta en procesos penales ante las Fiscalías Ambientales, la solución final de estos conflictos se realiza en Tribunales Ambientales (BURDYSHAW, C.2013).<sup>18</sup>

Es así, que la misma como herramienta está vinculada con los principios que informan al Derecho Ambiental, es una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de quien contamina paga, de evaluación del impacto ambiental, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad (CAFERRATA, N. 2010)<sup>19</sup>

Ha ido en evolución con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado, como regulaciones y herramientas entre las que se destacan, la cobertura financiera con el seguro ambiental, los incentivos fiscales, la ecotributación, las tecnologías limpias y la responsabilidad objetiva (PÁEZ SANDUBETE, J.M.2008)<sup>20</sup>.

---

los clientes, la competencia y el cambio. Las herramientas de gestión ambiental y la empresa ecológica. En Revista de Empresas. España. pp.1-10.

<sup>17</sup> Auditoría Ambiental o Ecoauditoría. En Revista Actualidad Empresarial. No. 201. España. pp.1-2.

<sup>18</sup> ¿Qué puede aprender Chile de la experiencia de otros Tribunales Ambientales en el mundo? En el mundo los tribunales ambientales, reconocidos en 41 países y por sus resultados en un desarrollo ecológico sostenible, su composición se integra por juristas especializados en Derecho Administrativo o Ambiental, profesionales de las ciencias económicas especializados en materia ambiental, con diez años de experticia. En Revista FIMA. Chile. pp.93-120

<sup>19</sup> Principios del Derecho Ambiental. Editora Abeledo Perrot. Argentina. pp.7-69

<sup>20</sup> Toman posición desde la ciencias contables sobre la Auditoría Ambiental, sus beneficios, limitantes y consecuencias negativas. *La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable*. En Revista Contable. España.p.9.

Es a su vez, interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, al intervenir en su ejecución diversos profesionales de las ciencias, de aquí que se reconozca su multidimensionalidad (MARTIN MATEO, R.1982).<sup>21</sup>

Esta es reconocida en las pautas trazadas por los bloques comerciales -UNASUR, MERCOSUR, ALBA, GATT, UNION EUROPEA), la Agenda 21, el Protocolo de Montreal, la Convención sobre Diversidad Biológica- donde señalan el impacto en las decisiones de los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental como un indicador para el proceso evaluado de la actividad ambiental.

Para ello, dentro de la ejecución de esta actividad de control, deberán quedar definidos los conceptos de economía ambiental, la persecución social del ambiente, los principios universales del Derecho Ambiental y desde el punto de vista de la generación de la contaminación, al definirse cuál es la responsabilidad de la naturaleza y cual por las actividades del hombre, estos análisis permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación realizada por los auditores.

Al realizarse dentro de la empresa a los empresarios: ¿Se deberá acatar la legislación de protección del ambiente por convicción o por obligación?, ¿Por qué lo hacen los empresarios? ¿Todos lo hacen? ¿Por qué tiene que intervenir el Derecho Ambiental? En materia de seguridad y salud laboral las empresas radicadas en el país cumplen de manera adecuada la legislación, contrario a lo que ocurre cuando estas son vendidas a empresarios extranjeros (VALDIVIA AGUILAR, E. 2014).<sup>22</sup>

Por esto, la temática contable dentro de esta acción de control es de gran relevancia, le permite al empresario conocer los costes asignados a la protección ambiental en su empresa, para evaluarlos a través del control interno y cuando sea solicitada una evaluación interna a través de la actividad de control ambiental (WOLISKY, J. 2009).<sup>23</sup>

## **2.- Elementos de la Auditoría Ambiental.**

Los elementos subjetivos aprecian los autores, se reconocen en esta relación administrativa son: Auditor: auditores certificados que pertenecen a las EFS o a las Sociedades Mercantiles de Auditoría. (Habilitados en el Registro de Auditores) auxiliados por otras instituciones. Auditados: formas de gestión estatal y no estatal.

Sus elementos objetivos están definidos en: la formalización de la auditoría a través de un contrato de servicio público, de manera voluntaria u obligatoria, en su práctica se integrarán dentro del equipo auditor diversas profesiones de las ciencias y saberes -Transversalidad-, se practica para conocer los índices de contaminación, para su ejecución utilizará el programa, concluye al entregar el informe y el certificado ambiental -Ecoetiqueta-.

---

<sup>21</sup>*Nuevo Derecho Energético*. Refuerza la protección del bien jurídico ambiental en la Unión Europea. Editora Ieal. España. 1982. p.65.

<sup>22</sup>Perito en Gestión Ambiental Internacional. Procuraduría Federal del Medio Ambiente. México.

<sup>23</sup>Auditor Ambiental y Contador Contable Internacional. Argentina.

Sus elementos formales apreciamos que son: la Notificación Inicial del control ambiental y el contrato de servicios, donde se evalúan: implementación de las tecnologías limpias - parámetros-, normas ISO y EMAS, directrices y procedimientos de las EFS, SGA, EIA, normas de auditoría y principios contables.

## **2.2.- La empresa amigable con el ambiente.**

El PNUMA, ha considerado, la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad. Esta contribuye al aumento económico con patrones de sostenibilidad al permitir mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, para mantener saludable los ecosistemas al utilizar los SGA; es a la vez un instrumento y una herramienta para la Administración Pública en la toma de decisiones, están dirigidas al ciudadano en la protección del medio ambiente y sus recursos naturales en la construcción de la empresa amigable con el ambiente (EMBED ARAUJO, A. 2006).<sup>24</sup>

En Cuba, podemos significar que los resultados de los estudios realizados en el 2013 por el PNUMA, demuestran que no ha existido una construcción jurídica adecuada de los conceptos de economía y contabilidad ambiental, dentro del Sistema Nacional Contable, que permitirían transitar a la aplicación de en el sector estatal con la Auditoría Ambiental para conformar la empresa amigable con el ambiente (GARRIDO VAZQUEZ, R. 2013).<sup>25</sup>

Es por ello, por la transversalidad de la cuestión ambientalista y la influencia dentro de los ordenamientos jurídicos analizados de Latinoamérica, el Caribe y la Unión Europea, evidencian dentro del nuevo constitucionalismo figuran un número importante de disposiciones referidas a la preocupación por la protección medio ambiental y a la promoción del desarrollo, al insertárseles cuestiones ambientales que parten de las Leyes fundamentales desde el pasado siglo hasta la actualidad con una dimensión interdisciplinaria; confirman la existencia de democracia participativa por parte del ciudadano en la protección ambiental para fomentar las empresas amigables con el ambiente, no concebidas aún en el escenario empresarial del sector cubano.

Ello, nos permite señalar, la necesidad de actualizar la legislación cubana a partir de la norma constitucional, la ley marco ambiental y el derecho sustantivo vinculado a la política ambiental. Se reconoce además el trabajo de las ONGs ambientalistas. Esto demuestra la coyuntura de la democracia participativa, a partir del nuevo constitucionalismo en

---

<sup>24</sup>*El ciudadano y la Administración*". En Revista del Instituto de Administración Pública No. 10. España. p.24 Coinciden Agustín, GORDILLO. *Tratado de Derecho Administrativo*. T II. El Derecho a un Medio Ambiente sano. Editora Iustel. Argentina. 2006. p.15 Miguel, SANCHEZ MORON. *Derecho Administrativo*. El ciudadano ambiental: equilibrio natural para la tranquilidad. Le preocupa lo inesperado, la incertidumbre manifestada por la irregularidad del clima, por la inestabilidad de los fenómenos naturales y por un calentamiento que no se modifica. 6ta ed. Editora Tecnos. España. 2010. p.440.

<sup>25</sup>*Las Constituciones y de las Leyes Marco o Generales del Ambiente*. PNUMA-ONU. Argentina. Posiciones contables y jurídicas, constatan la interdisciplinariedad, con la aplicación de los instrumentos de gestión ambiental (Auditoría), consultar la obra de. *Estudio de caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental*. Cuba. pp.33-40.

Latinoamérica, discernible en las Constituciones de Ecuador, Venezuela y Bolivia, como máximos exponentes, no recocidos de manera adecuada en la nación cubana.

Es aquí, donde la auditoría ambiental, entra a jugar un rol para lograr el equilibrio entre los avances tecnológicos y la construcción de la amigable con el ambiente. Determinamos que sus ventajas están en: la aplicación de SGA eficaces y eficientes, la implementación de las T+L, el acceso a coberturas financieras a través de la póliza ambiental, la implementación de la contabilidad ambiental, el cumplimiento de la legislación ambiental y de la política ambiental, el acceso a mercados exigentes al tener mayor competitividad sus productos o la prestación de servicios, la mejoría de la imagen y de la credibilidad de la empresas.

Por esto sus limitantes serian: la obsolescencia tecnológica de las formas de gestión, la heterogeneidad industrial, los costes elevados de las tecnologías limpias y las formas de organización.

De aquí que declaremos que su importancia se ubica en: empresas no contaminadoras al medio ambiente, que obtendrán la certificación ambiental -ecoetiqueta- acorde al desarrollo sostenible-competitividad, para la satisfacción de las necesidades socio-económicas con un mínimo de coste ambiental. (ANTUNEZ SANCHEZ, A.F. 2014)<sup>26</sup>

Ahora bien, en el plano jurídico, esta tipología de auditoría tiene como omisión la ausencia de la certificación ambiental al concluirse la evaluación, al no haberse regulado en la normativa en vigor en el ordenamiento jurídico cubano, de uso en el resto de la doctrina consultada en la región de Iberoamérica y en el resto de países contrastados, por los beneficios que su valor agregado trae para el comercio interno y el foráneo a los empresarios de las formas de gestión estatal y no estatal, como tránsito a partir del certificación de la calidad a la ambiental en ese siglo XXI.<sup>27</sup>

Es cierto que en Cuba el control a los bienes públicos, tiene como nota característica la obligatoriedad, a diferencia de otros entornos al ser mayoría la forma de gestión estatal la que predomina, cuestión que a futuro deberá ser analizada al entrar otras formas de gestión no estatal en el escenario económico del país con la implementación de los Lineamientos en la actualización del modelo económico.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup>“La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”, para lograr empresas amigables con el ambiente en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, 2014, <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>

<sup>27</sup>Este autor considera, la década del 80 del siglo pasado, el éxito de la empresa estatal cubana se alcanzaba al lograr la marca estatal de calidad de sus productos, el siglo XXI mide no solo volúmenes productivos, mide eficiencia y eficacia de la gestión; será la auditoría ambiental la que permitirá a través de la certificación ambiental lograr empresas amigables con el ambiente, ausente en la Ley No. 107, su Reglamento del 2010 y en las Directrices del 2013, para abrir el camino en la actualización del modelo económico cubano en las formas de gestión estatal del sector estatal cubano.

<sup>28</sup>LINEAMIENTOS VI CONGRESO PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, Editorial Política, La Habana, Cuba, 2012. La actualización del modelo económico cubano se inició a partir del 1 de noviembre del 2010, con el debate del Proyecto de Lineamientos de la Política Económica y Social, se aprobó en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, celebrado del 15 al 18 de abril del 2011 y por el Acuerdo Número VII-61 de fecha 1 de agosto del 2011, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, La Habana, Cuba.

De aquí, que apreciemos que la multidimensionalidad de la auditoría, a partir de sus características doctrinales, es el -proceso que examina de manera exhaustiva los equipos y tecnologías en las empresas, evalúa los índices de contaminación, los riesgos, informa a los empleados sobre la problemática ambiental para que se apliquen buenas prácticas, es evaluadora de la política y la normativa ambiental y con ello adoptar medidas correctivas y preventivas, es ejecutada de forma voluntaria u obligatoria por la EFS y las sociedades mercantiles-; reconocida en los ordenamientos jurídicos a partir de la firma de Convenios y Acuerdos internacionales por todos los países miembros de la EFS-INTOSAI, esta protección como bien público ambiental se genera a partir de los textos constitucionales, desarrollados en la normativa ambiental y de la auditoría pública en los ordenamientos jurídicos internos.( DEL MONTE NAVARRO, A. 2007)<sup>29</sup>

De manera supletoria se aprecia, la utilización de las normas voluntarias ISO 14000, 19011, 26000 y las EMAS, como otras disposiciones jurídicas, contables y de otras ciencias por su multidimensionalidad. Siendo su naturaleza jurídica, proteger el bien jurídico ambiental como bien público, vinculada a otras herramientas e instrumentos de gestión ambiental en su práctica.

Hemos corroborado, que con la aplicación de instrumentos contables e incentivos fiscales se ha desarrollado como una institución jurídica, esto ha permitido la configuración del trinomio de la contabilidad como instrumento de las ciencias contables, del derecho desde su dimensión socio-económica al mutar hacia la auditoría ambiental, necesitada de una adecuada y necesaria ordenación jurídica, en razón de su importancia para proteger el medio ambiente y la economía; toda vez que no podrá estar divorciada como herramienta de gestión superior de la potestad inspectora por ser más integradora, debido a la información que le aportan las ciencias contables que tributan hacia la configuración del Derecho Ambiental Administrativo.<sup>30</sup>

Para esto, sus elementos objetivos, definidos a partir de su práctica en un programa como proceso sistémico, en procedimientos realizados por los auditores y profesionales de diversos saberes por ser esta interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, realizada en un contrato de servicios a solicitud de los empresarios; su resultado final se concreta con la entrega de la certificación ambiental luego de socializado el informe evaluador de los indicadores de la responsabilidad social empresarial -ambiental-. (ANTUNEZ SANCHEZ, A. F. 2015)<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup>“*La modernización empresarial en Cuba*” en, Revista Economía y Desarrollo, Cuba, 2007, pp.5-67; TRIANA CORDOVÍ, Juan, “*Un panorama de la economía cubana, las transformaciones en curso sus retos y perspectivas*” en, Revista electrónica Ciencias Sociales, número 31, 2008, p.12, <http://www.filosofia.cu/ifc/rcs.htm>; FERNÁNDEZ-COMPANIONI, Andrés, “*La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad*” en, Anuario de la Facultad de Ciencias económicas y empresariales, Universidad de Oriente, Cuba, 2012, pp.1-13, <http://ojs.uo.edu.cu>.

<sup>30</sup>NORMAS DE AUDITORÍA, CGR, Cuba, 2013. En relación al artículo 31, de la Ley No. 107, Ley de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 32, de fecha 14 de agosto de 2009.

<sup>31</sup> “*Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica*” en, Revista Dos Tribunais Thomson Reuters, número 951, Brasil, 2015, <http://www.thomsonreuters.com>

En su ejecución, se aprecian que son utilizados los avances de la ciencia y la tecnología, por su vínculo con la reingeniería de procesos. A la vez, los auditados, como sujeto pasivo se les exige la responsabilidad en todas sus aristas.

En los elementos subjetivos en su ejecución, le son aplicables las normas de auditoría pública, las normas y los principios contables, los principios ambientales, los que en su conjunto todos armonizan el progreso y la naturaleza, para lograr empresas amigables con el ambiente.

Ello incide, en el cambio propuesto para modificar los patrones de cultura organizacional y de la conducta empresarial, vinculados a los modos de actuación en la protección medio ambiental, para formar una adecuada conciencia -ética empresarial-. Permitirán con ello, obtener los beneficios incorporados ante barreras comerciales cada vez más exigentes, acceder a coberturas financieras con la póliza ambiental<sup>32</sup> (VIGIL IDUATE, A.2013), ante sucesos eventuales o fortuitos, que en este siglo XXI son cada vez más adversos.

Aparece regulada como actividad de control y de servicio público en los ordenamientos jurídicos; ella es ejecutada en normativas jurídicas ambientales y en procedimientos administrativos por la EFS, para su concreción como sus elementos formales y corroborar las evidencias del control ambiental a través de la auditoría realizada.

Para ello, la sistematización como institución jurídica, es para proteger al bien jurídico ambiental, desde la doctrina *ius* administrativa hasta la *ius* ambientalista, precisa de los presupuestos jurídicos, a partir del *iter* histórico analizado, sus orígenes, principios, evolución, su tratamiento doctrinal y legislativo en los ordenamientos jurídicos analizados por los autores.

Es por ello, que los principios de la auditoría ambiental, se conforman de lo que informan las ciencias contables, la auditoría pública como ciencia y las EFS, trascendentes para la práctica de este control ambiental.

Y que como control ambiental, es de suma importancia en el desarrollo de un país, para poder producir sin afectar al medio ambiente, con una adecuada planificación, organización, ejecución, control y evaluación de la gestión ambiental a las formas de gestión estatal y no estatal, con un ambiente adecuado, una apropiada calidad de vida y ecología equilibrada, asociada a los programas de gestión de residuos, evaluación de las cargas ambientales; reconocida en el texto constitucional para el desarrollo sostenible dentro del Derecho Ambiental.

---

<sup>32</sup>*PÓLIZA AMBIENTAL*, este autor considera que el Decreto Ley No. 263, Del contrato de seguro, normativa que no dispone este tipo de cobertura financiera para la forma de gestión estatal en el sector estatal cubano, necesario para que las formas de gestión estatal del sector empresarial cubano puedan dar respuesta ante los daños generados por la acción del hombre en la industria o los producidos por la propia naturaleza, que en este siglo XXI se recrudecen y Cuba por ser una isla en el Caribe no está ajena a recibir daños generados por el paso de eventos climatológicos. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5 de la República de Cuba de fecha 26 de enero 2009;., Sustento legislativo del seguro en la República de Cuba en, V seminario internacional de seguros y reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013, REYES ESPINOSA, Maricela, El seguro en el nuevo modelo económico cubano en, V seminario internacional de seguros y reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013.

Por lo que se considera, que todos estos factores señalados, permiten conocer los niveles de eficiencia y eficacia de la ley, adecuadas con la realidad y trabajar en la futura construcción doctrinal de la auditoría, su regulación legal y la función de los órganos y organismos encargados de vigilar su respeto en los dispositivos previstos en el Derecho Civil, Administrativo y el Penal para exigir de la responsabilidad, vinculada a los principios del Derecho Ambiental y a los de la auditoría pública aplicados por la EFS-CGR.<sup>33</sup>

Su *íter* desde sus orígenes hasta el siglo XXI, confirman el tránsito que ha tenido desde la ciencia contable a la jurídica, con la adición de nuevos elementos incorporados con el transcurrir del tiempo, ellos la hacen más completa y moderna en relación con los problemas ambientales -internacionales y locales-, reconocida desde el Derecho Administrativo como el eje transversal del Derecho Ambiental.

No obstante, es de significar que en el 2014 fueron realizadas dos auditorías de gestión coordinadas por parte de la EFS-CGR, cuyo tema central fue el hídrico, en dos cuencas en la nación, la de Vento y el Río Almendares, ambas en la ciudad de la Habana, como ubicación geográfica en Cuba; que a criterio de estos autores, es el precedente de lo que a futuro será en la nación la práctica de la auditoría ambiental, ante la necesidad de los elementos que aún no están establecidos en el ordenamiento jurídico patrio que permitan su ejecución.<sup>34</sup>

### 3. Conclusiones:

- La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las EFS y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios y Acuerdos Internacionales, ella es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad policia, un servicio público u actividad de fomento acorde a su ejecución y consecuencias.
- La sistematización de la auditoría ambiental, como institución jurídica dirigida a proteger al bien jurídico ambiental, es reconocida desde la doctrina *ius* administrativa y la

---

<sup>33</sup>Fiscalía especializada para la atención de los delitos ambientales, delitos relacionados con el bien jurídico ambiental en, Revista Justicia Ambiental FIMA, Chile, 2012, pp.57-79; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “La justicia ambiental en Cuba, retos para su aplicación en el siglo XXI” en, Revista electrónica Dos Tribunais, Brasil, 2012, <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:revista:1912>

<sup>34</sup>BEJERANO PORTELA, Gladys, Contralora de la Contraloría General de la República de Cuba, presentó informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2do período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las AUDITORÍAS DE GESTIÓN COOPERADAS ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación, Cuba, 2014, pp.3-54. Es considerado por este autor como el precedente en la nación de la práctica de la auditoría ambiental; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano”, la inexistencia del programa de auditoría ambiental y de cómo se ejecutará en el sector estatal en, Revista electrónica Critica do Direito, número 4, volumen 62, Brasil, 2014, <http://www.criticadodireito.com.br/>

*ius* ambientalista. Los criterios teóricos y normativos valorados permitieron establecer que la realización de la auditoría entraña una relación jurídica ambiental y delimitar sus elementos: subjetivos (auditores y auditados), objetivos (contenido, instituciones y categorías a evaluar) y formales (documentos acreditativos de su validez).

- La auditoría ambiental tiene un carácter multidimensional, integral y transdisciplinario, su finalidad es la evaluación de la gestión ambiental de la empresa y la certificación de producciones limpias, para realizarla las entidades auditadas deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en normas ISO y las EMAS.

- Esta tipología de auditoría, aparece regulada dentro de los ordenamientos jurídicos como una actividad de control o de servicio público dirigida a las formas de gestión estatal o no estatal; es ejecutada a través de normativas jurídicas ambientales y procedimientos administrativos establecidos por las EFS para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.

## BIBLIOGRAFÍA.

ALVES SILVA, L.F. (2014) *Derecho Ambiental*. Editora Lumen. Brasil.

ARMISÉN CAUSARANO, J.P. (2008) *Concepto, alcances y resultados actuales de la auditoría ambiental*. Universidad Nacional de México. México.

ARNER GUERRE, A. (2013) *Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental*. Universidad de Zaragoza. España.

ARISTAZABAL OSSA, H. (2010) *Auditorías ambientales*. Contraloría General de Colombia. Colombia.

ARIAS MENDOZA, J. J. (2010) *Bienes y servicios ambientales*. En: Revista de estudios de economía aplicada. España.

BASURTO GONZÁLEZ, D. (2012) *Responsabilidad Social y Ambiental en las Empresas*. En: Revista Política y Gestión Empresarial. México.

BELLMONT, Y. (2012) *El concepto de justicia ambiental*. En elementos para una teoría de la justicia ambiental y el estado ambiental de derecho. 1era ed. Universidad Nacional de Colombia.

BERNAL PEDRAZA, A.Y. (2009) *Responsabilidad ambiental de las empresas, un compromiso ético con el desarrollo sostenible*. Universidad Externado de Colombia.

BERNAL PISFIL, F. (2010) *Auditoría Ambiental o Ecoauditoría*. En: Revista Actualidad Empresarial, N° 201. Colombia.

BELMONTE MARTIN, I. (2009) *La Ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente*. En: Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche. España.

BIONDI, M. (2010) *En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la contabilidad ambiental*. En: Revista Contabilidad y Auditoría. N° 32. Universidad de Buenos Aires.

BOTERO VILLEGAS, R. (2010) *Marco Legal del Control Fiscal Ambiental*. Contraloría General. Colombia.

BONILLA PRIEGO, M. (2000) *Algunos problemas en la determinación del coste medio ambiental en la empresa*. En: Revista de Técnica Contable. No. 615. España.

BOJÓRQUEZ-TAPIA, L. (1998) *Aspectos metodológicos de la auditoría ambiental*. PEMEX: ambiente y energía. Los retos del futuro. UNAM. México.

BORREEGAARD, N. (1997) *Sistemas de incentivos financieros para la introducción de tecnología ambiental. Instrumentos económicos de la política ambiental*. Política Tributaria e Impuestos Ecológicos. Editora Ambiente y Desarrollo. Argentina.

BOKOBO MOICHE, S. (2000) *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. En: Revista Trivium. España.

BOWEN, H. (1953) *La responsabilidad social de los empresarios. La auditoría, vínculos con otras ciencias y saberes*. Estados Unidos de América.

BURDYSHAW, C. (2011) *Experiencia de otros Tribunales Ambientales en el Mundo*. En: Revista Justicia Ambiental. No.4.Chile.

BRAÑES BALLESTEROS. R. (2003) *La Fundación del Derecho Ambiental en América Latina*. Chile.

BRACAMONTES ALDANA, J. (1994) *Marco legal de las auditorías ambientales en el mundo. La protección ambiental con la combinación de legislación, regulación y políticas voluntarias a la industria*. UNAM. México.

BRANDON, J. (1995) *Reingeniería. Como aplicarla con éxito en los negocios*. Editora Mc Grac Hill. España.

CARMONA LARA, M. (2005) *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México*. UNAM. México.

CAFFERATA, N. A. (2008) *Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental*. Editora INE-Semarnat. México.

CANOSA USERA, R. (2011) *Protección constitucional de los derechos subjetivos ambientales*. Editora Montecorvo. España.

CÁNOVAS GONZÁLEZ, D. (2012) *Necesidades y potencialidades del Derecho Ambiental cubano*. CITMA. Cuba.

CASTAÑEDA LOZANO, Y. (2010) *El Ciudadano Ambiental*. En: Revista Universidad de La Salle. Colombia.

CALDERÓN BERTHENEUF, J. (2011) *La Auditoría Ambiental en México*. Editora PROFEPA. México.

CONESA FERNÁNDEZ, V. (2003) *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*. 1era ed. Editora Mundi - Prensa. España.

DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, M. (2012) *La problemática de la Auditoría Ambiental*. Universidad de Coímbra. Portugal.

DOPAZO FRAGUÍO, P. (2001) *El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental*. Editora Exlibris. 1ª Ed. España.

EGUSQUIZA PEREDA, C. (2006) *Auditoría ambiental*. UNAM. México.

ESCALERA IZQUIERDO, G. (1999) *Implantación de la reingeniería por procesos. Actividades, técnicas y herramientas*. En: Revista del Empresario. España.

FERNÁNDEZ DE GATTA, D. (2004) *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental*. Boletín económico ICE. España.

FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2010) *Inspección administrativa y la potestad sancionadora*. En Blanca Lozano Cutanda. Diccionario de las sanciones administrativas. Editora Iustel. España.

FRONTI DE GARCÍA, L. (2003) *La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional*. En: Revista contabilidad y auditoría. No 18. Argentina.

GÓMEZ GARCÍA, L.E. (2011) *La Auditoría Ambiental ¿voluntaria u obligatoria?* En: Revista Derecho Ambiental y Ecología. México.

GOMEZ LOPEZ, R. (2009) *Generalidades de la Auditoría*. En: Revista Universidad de Málaga. España.

GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA, Á. (1997) *La Auditoría Medioambiental, su evolución histórica y entorno político-institucional*. España.

GORDILLO, A. (2006) *Tratado de Derecho Administrativo*. 8va ed. Editora Macchi. Argentina.

JAQUENOD DE ZSOGON, S. (2004) *Derecho Ambiental*. Editora Dykinson. España.

JORDANO FRAGA, J. (2010) *Viejos y Nuevos retos de la Evaluación de Impacto Ambiental*. En: Revista Derecho y Medio Ambiente. España.

JUSTE RUIZ, J. (2012) *Hacia un convenio mundial sobre las evaluaciones ambientales*. En: Revista Aranzadi. no. 23. España.

LORENA BARILÁ, G. (2002) *Auditoría Ambiental: El camino hacia el logro de una ventaja competitiva*. Universidad de Ciencias Económicas. Argentina.

LORENZO, T. (2009) *Auditoría Ambiental voluntaria*. Marco jurídico ambiental de la empresa. En: Revista Novedades y perspectivas. México.

LORENZETTI, R. L. (2008) *Teoría del Derecho Ambiental*. 1era ed. Editora Porrúa. México.

LOZANO CUTANDA, B. (2004) *Derecho Ambiental Administrativo*. 5ta ed. Editora Dykinson. España.

MARTÍN MATEO, R. (1991) *Tratado de Derecho Ambiental*. Vol. I. 1ra ed. Editora Trivium S.A. España.

MARTÍN MATEO, R. (1994) *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*. Editora Trivium. España.

MORA RUIZ, M. (2012) *Tendencias del Derecho Administrativo*. El Derecho Administrativo Ambiental: Transformaciones en el Derecho Administrativo general. En: Revista Derecho y Conocimiento. España.

MURAD ROBLES, P. (2009) *La Auditoría Ambiental voluntaria*. Editora Semarnat. México.

MIRANDA HERNÁNDEZ, G.I. (2012) *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*. En: Revista Cuadernos de Inspección del Territorio. España.

PÁEZ SANDUBETE, J. (2008) *La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable*. Editora Trivium. España.

PÉREZ MORENO, A. (2011) *Instrumentos de la tutela ambiental*. Universidad de Sevilla. España.

REBOLLO PUIG, M. (2009) *La actividad Inspectora*. Editora Comares. España.

RIVERA, L.M. (2010) *Marketing de los productos ecológicos*. En: Revista de la Empresa. España.

SANZ RUBIALES, I. (2010) *Derecho Administrativo Sancionador*. Editora Lex Nova. España.

SANCHEZ MORON, M. (2010) *Derecho Administrativo*. 6ta ed. Editora Tecnos. España.

SALES DE FREITAS, J. C. (2013) *Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente*. En: Revista De Jure. No. 20. Brasil.

SOTO HUANCA, R. (2010) *La Auditoría Ambiental y su proceso en el contexto de la auditoría integral*. En: Revista Ciencia y Desarrollo. España.

SERRANO GÓMEZ, C. (1995) *El Etiquetado Ecológico*. Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente. España.